

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LEONARDO HONÓRIO DOS SANTOS

**O IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO E A “CONDIÇÃO DE VENDA” NO
PAGAMENTO DE ROYALTIES - UMA ANÁLISE EMPÍRICA DE JULGADOS
ADMINISTRATIVOS E OPINIÕES CONSULTIVAS**

CURITIBA
2020

LEONARDO HONÓRIO DOS SANTOS

**O IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO E A “CONDIÇÃO DE VENDA” NO
PAGAMENTO DE ROYALTIES - UMA ANÁLISE EMPÍRICA DE JULGADOS
ADMINISTRATIVOS E OPINIÕES CONSULTIVAS**

Trabalho de Conclusão de Curso, no formato de artigo científico, apresentado ao Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof Dr. Jeferson Teodorovicz.

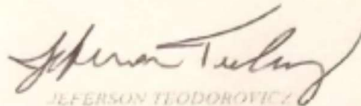
CURITIBA
2020

TERMO DE APROVAÇÃO

LEONARDO HONORIO DOS SANTOS

A “CONDIÇÃO DE VENDA” COMO REQUISITO PARA INCLUSÃO DOS ROYALTIES, NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, E SUA INTERPRETAÇÃO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

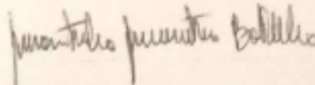
Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de
Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de
Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte
banca examinadora:



JEFERSON TEODOROVITCH

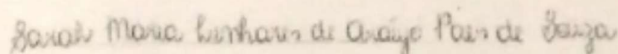
Orientador

Coorientador



MARTINHO MARTINS BOTELHO

Primeiro Membro



SARAH MARIA LINHARES DE ARAÚJO PAES DE
SOUZA

Segundo Membro

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todo ser humano que se descobre e reinventa através da aprendizagem.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela vida e inspiração para iniciar o curso de Direito.

Agradeço também ao Professor Jeferson Teodorovicz, meu orientador, pela paciência e dedicação em me conduzir, ao longo desse trabalho, e, sem dúvida, à minha família que me apoiou e continuará apoiando nos novos desafios que virão.

“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa,
nunca tem medo e nunca se arrepende”

Leonardo da Vinci

RESUMO

A inclusão de valores pagos a título de *Royalties*, na base de cálculo do Imposto sobre Importação - II - tem sido assunto controverso nos litígios administrativos. Logo, o estudo mais aprofundado sobre o tema pode trazer uma perspectiva mais clara, de maneira a diminuir a insegurança jurídica nas respectivas operações de importação, bem como, proporcionar maior uniformidade na aplicação das normas de tributação aduaneira. Para tanto, serão analisadas a legislação correlata, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e os pronunciamentos do Comitê de Valoração Aduaneira acerca do tema. Por fim, à luz dos citados pronunciamentos, será apresentada uma possibilidade de interpretação do dispositivo que regula a inclusão dos *royalties* na base de cálculo do II.

Palavras-chave: Imposto sobre Importação. Regra-matriz de Incidência. Base de Cálculo. *Royalties*.

ABSTRACT

The inclusion of amounts paid as Royalties, in the tax base of the Import Duty, has been a controversial subject in administrative litigation, therefore the more in-depth study on the subject can bring a clearer perspective, in order to reduce insecurity in the respective import operations, as well as providing greater uniformity in the application of customs taxation rules. For this purpose, the related legislation, the decisions of the Administrative Council for Tax Appeals and the pronouncements of the Customs Valuation Committee on the subject will be analyzed. Finally, in the light of the aforementioned pronouncements, a possibility of interpreting the provision that regulates the inclusion of royalties in the tax base of the Import Duty will be presented.

Keywords: Import Duty. Standard Rule of Tax Incidence. Tax Base. Royalties.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 10 |
| 2. NORMA JURÍDICA, NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA | 12 |
| 3. BASE DE CÁLCULO DO II E O ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA.. | 16 |
| 4. BASE DE CÁLCULO DO II E OS <i>ROYALTIES</i> | 21 |
| 5. CONDIÇÕES PARA QUE OS <i>ROYALTIES</i> SEJAM ACRESCIDOS AO VALOR DE TRANSAÇÃO, À LUZ DAS DECISÕES EXARADAS PELO CARF | 22 |
| 6. AS OPINIÕES CONSULTIVAS DO COMITÊ DE VALORAÇÃO ADUANEIRA | 29 |
| 7. CONCLUSÃO | 42 |
| REFERÊNCIAS | 44 |

1. INTRODUÇÃO

Com o advento da globalização e o inerente aumento no fluxo de mercadorias, a atenção da sociedade tem se voltado para a constante evolução das relações estabelecidas entre os países - entes soberanos que controlam o fluxo comercial em seus territórios - e os agentes do comércio exterior - entes privados que realizam transações com mercadorias ao redor do mundo.

Neste contexto, em uma perspectiva jurídica, a linguagem do direito tem cumprido com suas funções teóricas e pragmáticas de prescrever condutas de maneira a alterar os comportamentos dessas relações intersubjetivas, orientando os cidadãos em direção aos valores que a sociedade almeja¹.

Logo, a tributação das operações de importação possui grande relevância, pois explicita o carácter extrafiscal tributário, na medida em que o seu impacto financeiro é um fator determinante para que os importadores nacionais tomem suas decisões quanto ao custo e viabilidade da internalização de produtos estrangeiros.

De fato, as operações de importação podem implicar a incidência de diversos tributos, envolvendo não somente impostos, mas também, contribuições e taxas. Dentre estes, tem destaque o Imposto sobre Importação - II, o qual foi instituído pelo Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, que, por sua vez, foi recepcionado pela Constituição de 1967 e, posteriormente, pela Constituição de 1988, de maneira que, atualmente, a competência para instituição do II, bem como, suas principais características podem ser verificadas no artigo 153, I².

Ainda com relação à natureza do DL 37/66, é pertinente destacar que este foi editado durante a vigência da Constituição de 1946 e do Ato institucional nº 2, de 27 de outubro de 1965, o qual permitia, em determinadas condições, que o Presidente da República legislasse por meio deste instrumento legislativo. Portanto, em que se pese o viés autoritário do AI-2, fato é que os Decretos-Lei possuíam eficácia e *status* de lei, mediante previsão constitucional³

Já em uma perspectiva externa, observa-se a superação de uma antiga ordem internacional protecionista e fundada no uso de elevadas alíquotas do Imposto sobre Importação. Tal mudança ocorreu em função das oito rodadas de negociação do

¹ 1 CARVALHO, P. B. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 28.

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros.

³ FOLLONI, A. P. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 75.

GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) e a respectiva criação da OMC (Organização Mundial do Comércio), que levaram à redução substancial das alíquotas e ao disciplinamento detalhado da base de cálculo deste tributo⁴.

Contudo, devido à especificidade e complexidade das relações jurídicas envolvidas, aliada à necessidade de proporcionar um controle efetivo do fluxo de mercadorias, o artigo VII do GATT/94 trouxe alguns princípios que deverão ser obedecidos para fins de cálculo do Imposto sobre Importação.

No intuito de implementar tais princípios, surgiu o Acordo de Valoração Aduaneira - AVA-GATT/94 – tendo como um dos seus objetivos especificar a base de cálculo do Imposto sobre Importação, delimitando suas parcelas componentes, bem como, estabelecendo sob quais condições estas poderiam influenciar, ou não, o cálculo do tributo.

Uma dessas parcelas é justamente o valor pago a título de *royalties* em função de uma operação de importação.

No direito nacional, o artigo 22 da Lei 4.506/64 estabelece como *royalties* qualquer rendimento decorrente da fruição ou exploração de direitos. Além deste dispositivo, o artigo 3º da Lei 8.955/1994 amplia seus contornos ao incluir as contraprestações, na forma de remuneração, inerentes ao complexo de direitos próprios do regime jurídico de franquias⁵.

No âmbito do direito internacional, por sua vez, o conceito de *royalties* pode ser encontrado no artigo 12 da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE - onde este é definido como o pagamento de qualquer natureza, realizado em decorrência de direitos autorais sobre obras literárias, artísticas ou científicas; patentes, marcas, desenhos, modelos, dentre outros.⁶

Contudo, em que se pese a possibilidade de inclusão dos *royalties* na base de cálculo do II, cabe destacar que não é em toda e qualquer situação que os *royalties* serão acrescidos, pois a legislação estabeleceu algumas situações para que isto ocorra, sendo este o tema do presente artigo.

Neste ponto, é importante ressaltar que o estudo sobre a correta interpretação dessa regra jurídica tributária deve ser visto como um ponto importante para sua

⁴ TREVISAN, R. VALLE, M. D. T. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, J. R. (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 2.

⁵ MARCONDES, R. M. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 68.

⁶ *Ibidem*, p. 69.

aplicação, de maneira a solucionar alguns dos problemas encontrados pelos profissionais do direito, tal como leciona Becker⁷. Logo, a análise e identificação das condições para inclusão dos *royalties*, na base de cálculo do Imposto sobre Importação, poderá contribuir para o aumento da segurança nas relações jurídicas entre a União e os agentes do comércio exterior.

Para atingir esse objetivo, inicialmente será feita uma contextualização da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Importação, dando ênfase ao critério quantitativo, em especial, à definição da sua base de cálculo, no contexto da legislação pátria e do AVA-GATT/94.

Em um segundo momento, serão trazidas a questão da possibilidade da inserção dos *Royalties* na base de cálculo do Imposto sobre Importação, bem como, os respectivos posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por fim, será apresentada uma proposta de interpretação do AVA-GATT/94, baseada nas opiniões consultivas do Comitê de Valoração Aduaneira, no intuito de trazer mais clareza para as situações envolvendo a matéria.

2. NORMA JURÍDICA, NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O objetivo desse tópico está longe de ser realizar uma abordagem completa da teoria da norma tributária, pois tal tarefa extrapolaria o propósito deste trabalho. Logo, a intenção é fornecer ao leitor uma visão acerca da regra-matriz de incidência tributária, de forma sintética, mas sem deixar de proporcionar a base necessária e suficiente para compreensão da controvérsia sobre os *royalties* e o Imposto sobre Importação.

Para tanto, inicialmente será necessário definir norma jurídica e norma jurídica tributária para, posteriormente, adentrar na regra-matriz de incidência tributária.

Com relação à norma jurídica, o professor Paulo de Barros Carvalho a define como sendo aquela que tem como objeto uma ação-tipo, em que a força cogente se renove sempre que o sujeito passivo venha a encontrar-se na situação

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 118-119.

hipoteticamente prevista. No mesmo sentido, o professor José Roberto Vieira ensina que - a norma jurídica vista como juízo hipotético, traz a vinculação de uma certa consequência à realização condicional de um determinado acontecimento. Ou seja, a norma jurídica possui uma estrutura lógica em que se apresentam como elementos a hipótese e a consequência, sendo estas conectadas pelo operador deôntico “dever ser”, de maneira que se for verificado no mundo fenomênico a ocorrência de um fato correspondente à hipótese “A”, então deve ser a consequência “B”⁸.

Já a norma jurídica tributária se situa como espécie do gênero descrito acima, possuindo a mesma estrutura lógica. Além disso, pode ser subdividida em normas que definem princípios, normas que delimitam a incidência tributária e, por fim, normas que estabelecem providências administrativas⁹.

Ainda como forma de classificação das normas tributárias, Paulo de Barros Carvalho defende classificá-las como: normas tributárias em sentido estrito - apenas as que versem sobre a incidência tributária - e normas tributárias em sentido amplo - todas as demais.¹⁰

Portanto, a regra-matriz de incidência é uma norma jurídica tributária, em sentido estrito, pois versa justamente sobre hipótese e consequência no âmbito da incidência tributária.

De maneira mais específica:

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um ferramental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo¹¹

Sendo que, na hipótese de incidência tributária¹², haverá um critério material, traduzindo o comportamento de uma pessoa, através de um verbo pessoal e o seu

⁸ VIEIRA, J. R. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 59.

⁹ *Ibidem*, p. 59.

¹⁰ *Ibidem*, p. 60.

¹¹ TREVISAN, R. V., M. D. T. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, J. R. (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 4.

¹² Alfredo Augusto Becker adotou o termo “hipótese de incidência” para descrição abstrata do fato e “hipótese de incidência realizada” para o fato em si, constatado no mundo fenomênico. Geraldo Ataliba, por sua vez, também adotou o termo “hipótese de incidência” para descrição abstrata do fato, mas, para o fato em si, preferiu a expressão “fato imponible”, o que, em tese, poderia resolver a contradição semântica na expressão “hipótese realizada” de Becker, pois se algo foi realizado, deixou de ser hipótese para se tornar um fato. Já Paulo de Barros Carvalho defende o uso da expressão “hipótese tributária” para descrição abstrata do fato e “fato jurídico tributário” para o fato em si, pois o adjetivo imponible traz a ideia de algo que ainda está por ser imposto, o que contradiz o caráter imediato e concomitante da incidência tributária, na medida em que se verifica a ocorrência do fato em questão. Para efeitos dessa obra, foi adotado o posicionamento do professor José Roberto Vieira, o qual

complemento - sendo esta conduta condicionada a um determinado lugar e momento - denominados respectivamente de critério espacial e critério temporal. No conseqüente, por sua vez, haverá um critério pessoal, determinando os sujeitos passivo e ativo da futura relação jurídica, além de um critério quantitativo, definindo a base de cálculo e alíquota do tributo¹³.

Especificamente em relação ao critério material do Imposto sobre Importação, a Constitucional prescreve, em seu art. 153, I, que compete à União a instituição do imposto sobre a “importação de produtos estrangeiros”, logo, o verbo que define o comportamento é “importar” e o seu complemento se refere a produtos¹⁴ de origem¹⁵ estrangeira¹⁶.

Passando ao critério espacial, através da lição de Rosaldo Trevisan, o verbo do critério material, importar (trazer para dentro), possui intrínseca ligação com o critério espacial, pois é impossível efetivar-se uma importação sem ingresso de mercadoria¹⁷.

Ou seja, importar significa a conduta de trazer para o interior do território nacional - nos termos do art. 19 do Código Tributário Nacional e do art. 1º do Decreto-Lei n. 37/1966. Entretanto, o art. 2º do Decreto 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro - equipara o território nacional ao território aduaneiro, de maneira que o critério

convergiu com Paulo de Barros Carvalho no uso da expressão “fato jurídico tributário”, mas defende o uso do termo “hipótese de incidência tributária” para descrição abstrata do fato (VIEIRA, J. R. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 61-62).

¹³ CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 137.

¹⁴ De acordo com Rosaldo Trevisan et. al (2019, p. 7-9), o uso do termo produto, bem como sua substituição pelos termos mercadoria ou bem, ao longo de diversas legislações, gerou algumas discussões, tendo em vista que, se os vocábulos forem interpretados em seu sentido técnico e estrito poderia haver uma mitigação à incidência da regra-matriz de incidência, limitando sua abrangência apenas a operações com fins comerciais. Contudo, a posição majoritária entende que esses termos não foram utilizados em sentido estrito, mas sim, em seu uso comum/vulgar, portanto, não havendo a intenção do legislador em restringir a tributação caso não haja finalidade comercial.

¹⁵ Ainda de acordo com Trevisan et. al (2019, p. 9-11), existe uma discussão com relação a interpretação do termo “estrangeiro”, no caso, se estaria se referindo aos produtos de “origem” estrangeira - ou seja, aqueles fabricados ou transformados substancialmente, de acordo com as regras de origem pertinentes - ou estaria se referindo aos produtos de “procedência” estrangeira – referindo-se a todo e qualquer produto que adentre ao território aduaneiro, independentemente do local de fabricação/transformação. Neste caso, a posição majoritária considera que o complemento do critério material tem o significado de produto de “origem” estrangeira.

¹⁶ TREVISAN, R., VALLE, M. D. T. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, J. R. (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 6-7.

¹⁷ TREVISAN, R. **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 280f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

especial do Imposto sobre Importação pode ser entendido como o território aduaneiro¹⁸¹⁹

Já o terceiro e último critério da hipótese de incidência tributária - critério temporal - regra geral, é definido como o momento em que é registrada²⁰ a declaração de importação, nos casos de produto despachado para consumo²¹ (maior parte das importações), nos termos do art. 23 do Decreto-Lei n. 37/1966 c/c os arts. 114 e 116 do Código Tributário Nacional. No entanto, existem outros marcos temporais, por exemplo: (i) a data do lançamento do crédito tributário - que abrange as mercadorias extraviadas, presumidamente ingressadas no território aduaneiro, e as mercadorias introduzida no País sem registro de declaração de importação; e (ii) a data do vencimento do prazo de permanência no respectivo recinto alfandegado.- no caso de mercadorias abandonadas.

Com relação aos critérios inerentes ao consequente, cabe destacar que este prescreve a instauração de uma relação jurídica entre dois sujeitos, a partir da inerente ocorrência do fato abstratamente descrito na hipótese. Logo, o critério pessoal é a parte do consequente que determina estes sujeitos²².

No caso do Imposto sobre Importação, o art. 153, I da Constituição Federal de 1988 é claro ao conferir à União a competência para instituição do tributo, sendo que tanto o Código Tributário Nacional, como o Decreto-Lei 37/66 mantiveram no mesmo ente público o direito subjetivo de exigir o tributo. Logo, não há maiores controvérsias quanto ao papel de sujeito ativo que a União desempenha frente ao II.

Já com relação ao sujeito passivo, observa-se uma considerável diversidade de personalidades jurídicas, as quais podem ser sintetizadas na figura do: (i) o importador, em sentido estrito; (ii) o adquirente de mercadoria entrepostada; e (iii) o

¹⁸ *Ibidem*, p. 74.

¹⁹ De acordo com Rosaldo Trevisan et al. (2019, p. 7), apesar da aparente identidade entre território nacional e território aduaneiro, este tende a ser maior que aquele tendo em vista a vigência de acordos internacionais que criam áreas de controle integrado entre diferentes países, de maneira a estender a jurisdição e território aduaneiros sobre uma pequena parte de um país estrangeiro, onde, por ventura, sejam realizados os trâmites aduaneiros.

²⁰ Atualmente, as declarações de importação registradas no Siscomex representam mais de 95% do comércio exterior brasileiro. (TREVISAN, R., VALLE, M. D. T. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, José Roberto (coord.). **Questões Controvertidas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 16).

²¹ Além do despacho para consumo, o Decreto 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro - prevê outros tipos de despacho, como o de trânsito aduaneiro – previsto no Capítulo II, Seção IV.

²² TREVISAN, R. VALLE, M. D. T. A O Consequente Normativo do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, J. R. (coord.). **Questões Controvertidas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 7.

destinatário de remessa expressa. Além destes, poderão compor a relação jurídica tributária, aqueles que sejam revestidos da condição de responsáveis, no caso: (i) o depositário do produto estrangeiro; e (ii) o transportador. E, por fim, também será sujeito passivo o responsável solidário nos termos do art.124 do CTN e do art. 32 parágrafo único do Decreto-Lei 37/66²³.

Por fim, passando à análise do critério quantitativo, este define a base sobre a qual será calculado o tributo e a respectiva alíquota, de maneira que, ao conjugar os sujeitos da relação e determinar matematicamente o *quantum debeatur*, estarão presentes os contornos necessários para definição de uma relação jurídica tributária específica.

No tocante as alíquotas, estas podem ser expressas em pontos percentuais em relação ao valor do produto - as denominadas alíquotas *ad valorem* - e/ou em valores por unidade de medida - as alíquotas específicas. No Brasil, atualmente, predomina o uso de alíquotas *ad valorem*^{24 25}, em relação ao Imposto sobre Importação.

Já quanto à base de cálculo, esta será tratada mais detalhadamente no tópico a seguir, tendo em vista ser o aspecto da regra-matriz de incidência mais relevante para a análise dos efeitos dos *royalties* frente ao Imposto sobre Importação.

3. BASE DE CÁLCULO DO II E O ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

O elemento quantitativo de um tributo é aquele em que o legislador faz referências às grandezas que dimensionam o fato jurídico tributário, através da conjugação da alíquota e base de cálculo, de maneira que seja aferida a quantia a ser paga pelo sujeito passivo do tributo, observando-se, assim, a intensidade do núcleo factual da exação²⁶.

Mais especificamente quanto ao Imposto sobre Importação, originalmente, Becker²⁷ defende que sua base de cálculo não seria o ato de introduzir em território

²³ *Ibidem*, p. 22.

²⁴ As alíquotas do Imposto de Importação são as correspondentes ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum (TEC), constante na Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex) nº 94, de 08/12/2011.

²⁵ TREVISAN, R. VALLE, M. D. T. A O Consequente Normativo do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, J. R. (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019, p. 15.

²⁶ CARVALHO, P. de B. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 246-247.

²⁷ BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 432.

nacional o referido bem, mas, a coisa em si, introduzida dentro da zona geográfica ou política. Já Folloni²⁸ ressalta a importância do critério quantitativo - base de cálculo e alíquota - na medida em que estas exprimem as grandezas matemáticas que fornecerão o valor do tributo a pagar; e, no mesmo sentido, Hilú Neto²⁹ ensina que o fato abstrato que descreve e, portanto, denota a riqueza, tem que ser transformado em quantidade de moeda, implicando a necessidade de que a própria norma traga os critérios necessários para conversão do fato em pecúnia.

Passando à análise do direito positivo, o artigo 20 do Código Tributário Nacional – CTN – traz três tipos de base de cálculo, sendo estas: (i) a unidade de medida adotada pela lei, nos casos de alíquotas específicas; (ii) o preço da arrematação, quando se tratar de produto apreendido ou abandonado levado a leilão; e, como hipótese mais comum, (iii) o preço normal do produto ou de seu similar quando a alíquota for *ad valorem*.

No mesmo sentido, a norma instituidora do Imposto sobre Importação - Decreto-Lei 37/66 - dispõe que, quando a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo será o valor aduaneiro, sendo este apurado segundo as normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. Logo, interpretando os dois dispositivos, o legislador deixa claro que o preço normal, a que se refere o CTN, será tomado a partir do conceito de valor aduaneiro estabelecido no acordo internacional, posterior ao GATT, que regulou a implementação do seu artigo VII (AVA-GATT/94).

Sendo assim, voltando a atenção ao AVA-GATT/94, em seu artigo 1 está definido que o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, devendo este ser ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, do mesmo acordo.

Nesse ponto, conforme ensina Hilú Neto³⁰, é possível perceber que, através do AVA-GATT/94, os Estados membros da OMC intencionalmente buscaram o uso do valor real da transação como um parâmetro objetivo, equitativo e neutro, de maneira a afastar a utilização de valores arbitrários ou fictícios.

²⁸ FOLLONI, A. P. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 122.

²⁹ HILÚ NETO, M. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 168.

³⁰ *Ibidem*, p. 174-179.

Além disso, o acordo também se preocupou em trazer regras para determinar o valor aduaneiro, para os casos em que não seja aplicável o conceito de valor da transação disposto no artigo 1, de maneira que estas se sucedem sequencialmente, conforme a regra predecessora seja inaplicável.

Portanto, as regras do AVA-GATT/94 para determinação do valor aduaneiro podem ser sinteticamente apresentadas da seguinte forma:

QUADRO 1 - REGRAS DO AVA-GATT/94

| Regra - artigo 1 | O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação. |
|------------------|--|
| Regra - artigo 2 | Caso inaplicável o artigo 1 - o valor aduaneiro será o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportados ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado. |
| Regra - artigo 3 | Caso inaplicável o artigo 1 e 2 - O valor aduaneiro será o valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportados ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado. |
| Regra - artigo 5 | Caso inaplicável o artigo 1, 2 e 3 - Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias |
| Regra - artigo 6 | Caso inaplicáveis os artigos 1, 2, 3 e 5 - O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado segundo as disposições deste artigo, basear-se-á num valor computado. O valor computado será igual à soma de: (a) o custo ou o valor dos materiais e da fabricação, ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas; (b) um montante para lucros e despesas gerais, igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração, vendas estas para exportação efetuadas por |

| | |
|------------------|---|
| | produtores no país de exportação, para o país de importação; (c) o custo ou o valor de todas as demais despesas necessárias para aplicar a opção de valoração escolhida pela Parte, de acordo com o Artigo 8. 2. |
| Regra - artigo 7 | Caso inaplicáveis os artigos 1, 2, 3, 5 e 6 - o valor aduaneiro será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação. |
| * artigo 4 | Prevê a possibilidade de inversão das regras 5 e 6, a pedido do importador. |

FONTE: O autor (2020).

Neste ponto, cabe ressaltar que os ajustes previstos no artigo 8.1 se referem às situações ordinárias em que seja possível a aplicação da regra contida no artigo 1, de maneira que, os referidos ajustes não afetam a composição do valor aduaneiro quando forem aplicadas as regras subsidiárias contidas nos artigos 2 a 7.

Portanto, voltando ao caso mais comum - a aferição do valor aduaneiro, tendo como base o valor da transação - o artigo 8 traz importantes considerações, para fins de composição da base de cálculo do II, quanto ao acréscimo de parcelas que estejam além do valor efetivamente pago ou a pagar. Cabe destacar que o acordo deixa claro o caráter exaustivo dos elementos que podem ser acrescidos ao valor da transação, vedando o acréscimo de qualquer outra parcela que não esteja prevista no referido artigo.

Além disso, o próprio AVA-GATT/94 traz algumas regras gerais para aplicação dos seus dispositivos, no sentido de afastar subjetivismos por parte do ente tributante, frisando que os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar devem ser baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

Feitos os devidos esclarecimentos - no tocante à análise da composição do valor aduaneiro - o acordo³¹ determina que todos os membros, em suas legislações internas, deverão prever a inclusão ou exclusão, no todo ou em parte, os custos de transporte, carregamento, descarregamento, manuseio e seguro.

³¹ Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos: (a) - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; (b) - os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e (c) - o custo do seguro.

Portanto, com relação ao artigo 8. 2., é possível observar um certo nível de discricionariedade dos Estados-membros em incluir ou não esses elementos, mas desde que o façam de maneira expressa.

Já o artigo 8. 1. aborda as parcelas em que não é conferida aos membros do Acordo nenhuma margem de discricionariedade - de maneira que, se atendidas determinadas condições expressas no próprio AVA-GATT/94 - estas parcelas deverão compulsoriamente ser acrescidas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias.

Como primeira condição que se aplica a todas as parcelas referidas no artigo 8, 1, cabe destacar que o acréscimo somente ocorrerá se os valores forem suportados pelo comprador e, desde que não estejam previamente incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.

Nesse contexto, serão acrescentados: (i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra; (ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão; e (iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

Além desses, também serão acrescentados os valores de determinados bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar. Esses bens e serviços são os seguintes: (i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas; (ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas; (iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas; e (iv) projetos da engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.

Ainda como elementos que também irão compor o valor aduaneiro, deverá ser acrescentada qualquer parcela do resultado de revendas, cessões ou utilizações subsequentes das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor, e, em determinados casos, também deverão ser acrescentados os direitos

de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração e, por fim, os *royalties*.

Portanto, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre Importação, a partir do artigo 8.1 é possível construir o seguinte quadro-resumo:

QUADRO 2 - ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DO II

| | |
|--|---|
| (a) - os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias: | |
| | (i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra; |
| | (ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão; |
| | (iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais. |
| (b) - o valor devidamente atribuído dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar: | |
| | (i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas; |
| | (ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas; |
| | (iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas; |
| | (iv) projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de <i>design</i> e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação. |
| (c) <i>royalties</i> e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais <i>royalties</i> e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar; | |
| (d) - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente ao vendedor. | |

FONTE: O autor (2020).

4. BASE DE CÁLCULO DO II E OS *ROYALTIES*

De todo o exposto, resta claro que o AVA-GATT/94 prevê a inclusão dos *royalties*, contudo a questão merece um aprofundamento, principalmente com relação à(s) norma(s) que podem ser extraídas da letra “c” do artigo 8. 1.

A partir do dispositivo acima, também é notório que não foi intenção do acordo determinar que todos os *royalties* relacionados às mercadorias devam compor o valor

aduanero, razão pela qual o texto em análise trouxe a expressão restritiva “que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda”. Ou seja, não há dúvida que somente os *royalties* caracterizados dessa forma devam ser acrescidos.

Logo, em um primeiro momento, é possível inferir que os *royalties* somente comporão o valor aduanero se ocorrerem cumulativamente três condições: (1) os valores pagos a título de *royalties* estão relacionados às mercadorias objeto de valoração; (2) os valores de *royalties* não estavam previamente incluídos no preço pago ou a pagar; e (3) o comprador teve que pagá-los, direta ou indiretamente, como uma condição de venda.

É justamente em relação a interpretação do terceiro quesito - *Royalties* pagos direta ou indiretamente “como condição de venda” - que reside o cerne deste trabalho. Ou seja, qual ou quais normas são possíveis de serem extraídas deste dispositivo, de maneira que seja possível dizer com precisão o que seria um pagamento realizado direta ou indiretamente como condição de venda?

Para responder esta questão, o próximo tópico adotará como ponto de partida as decisões exaradas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

5. CONDIÇÕES PARA QUE OS ROYALTIES SEJAM ACRESCIDOS AO VALOR DE TRANSAÇÃO, À LUZ DAS DECISÕES EXARADAS PELO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - é um órgão colegiado e paritário, integrante da estrutura do Ministério da Economia, que tem a competência para julgar os recursos de ofício e voluntário de decisões de primeira instância, bem como, os recursos de natureza especial, que tenham por objeto a aplicação da legislação referente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil³².

O CARF pode ser entendido como a última instância no âmbito do processo administrativo tributário, de maneira que, seus acórdãos, quando favoráveis ao

³² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos-carf/>. Acesso em: 30 maio 2020.

contribuinte, possuem efeitos definitivos, nos termos do art. 42 do Decreto 70.235/72³³.

Logo, considerando a grande importância que esta instituição possui na resolução de lides entre a União e seus contribuintes, foi realizada uma análise empírica, por amostragem dos seus julgados - no caso, uma busca em seu sítio eletrônico, no intuito de verificar quais os posicionamentos estão sendo adotados com relação à inclusão, ou não, dos *royalties* no valor aduaneiro, e a caracterização de seu pagamento como uma condição de venda.

Como parâmetros de busca, foram utilizados os termos “*royalties*” e “condição de venda”, e como período de pesquisa foi adotado o marco temporal de 01/01/2018 a 31/01/2020, o que resultou em um conjunto de 10 acórdãos. A partir desse grupo de decisões, foram analisadas todas as ementas, no intuito de identificar quais acórdãos eram realmente pertinentes ao tema deste artigo.

Neste processo, apenas o Acórdão 3201004.879 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária³⁴ foi excluído, tendo em vista que a sua decisão foi baseada em aspectos alheios ao tema *royalties* (falta de provas, deficiente motivação e descrição dos fatos, problemas nos cálculos e liquidez do crédito tributário).

Sendo assim, como resultado, 09 acórdãos se mostraram pertinentes a este trabalho, os quais passam a ser analisados:

a) Acórdão 3402006.588 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária³⁵:

“Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a *royalties* ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência dos seguintes requisitos: i) os valores pagos a título de *royalties* ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; ii) os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias.

³³ Art. 42. São definitivas as decisões: I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

³⁴ CARF. **RECURSO OFÍCIO nº 10314.723184/2017-56**. Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes. Data de Publicação: 24/06/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

³⁵ CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 10314.720987/2016-78**. Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes. Data de Publicação: 24/06/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

O primeiro requisito não resta cumprido quando não há relação direta entre o que é objeto de licença (know how) e o que é importado (insumo), mas sim entre o que é objeto de licença e o que é vendido no Brasil (produto final).

Dos valores remetidos a título de *royalties* ao exterior, são expressamente excluídos os dispêndios com as mercadorias importadas, o que evidencia a **ausência de vinculação direta entre ambos.**

Ademais, o segundo requisito não é verificado na hipótese de o contrato firmado entre a empresa brasileira e a estrangeira estipular o pagamento de *royalties* representando uma condição para fabricação dos produtos finais no país de importação, sendo que seu inadimplemento não implica na vedação às importações.

Nesse sentido, é indevida a adição de *royalties* ao valor aduaneiro quando a sua quantificação for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, **sem comprovada conexão entre o pagamento de *royalties* para a empresa no exterior e as mercadorias efetivamente importadas/valoradas.**” (grifo nosso)

A decisão colegiada considerou que, no caso concreto, os valores pagos a título de *royalties* não estavam relacionados às mercadorias objeto de valoração - condição número 1, explanada no tópico anterior³⁶.

Tal inferência é possível a partir dos trechos destacados onde existe a afirmação que: (i) não há relação direta entre o que é objeto de licença e o que foi importado; (ii) a ausência de vinculação direta entre ambos; e (iii) a não comprovação de conexão entre o pagamento de *royalties* para a empresa no exterior e as mercadorias importadas/valoradas.

b) Acórdão 3402006.335 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária³⁷:

Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a *royalties* ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência das seguintes condições: i) os valores pagos a título de *royalties* ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; ii) os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias.

Nesse sentido, não é devida a adição de *royalties* ao valor aduaneiro quando a quantificação dos *royalties* for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, **sem comprovada conexão entre o pagamento de *royalties* para a empresa no exterior e as mercadorias efetivamente importadas/valoradas.**

³⁶ Os *royalties* somente comporão o valor aduaneiro se ocorrerem cumulativamente três condições: (1) os valores pagos a título de *royalties* estão relacionados às mercadorias objeto de valoração; (2) os valores de *royalties* não estavam previamente incluídos no preço pago ou a pagar; e (3) o comprador teve que pagá-los, direta ou indiretamente, como uma condição de venda.

³⁷ CARF. **RECURSO DE OFÍCIO nº 3402006.335**. Relatora: Thais de Laurentiis Galkowicz Data de Publicação: 27/03/2019. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

Se o royalty se basear parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas é inadequado proceder um acréscimo relativo ao royalty, em razão do disposto no parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT. Neste sentido, **se os royalties têm por base para remuneração o valor líquido das vendas realizadas e não apenas a venda de mercadorias que utilizam insumos importados, para acrescê-lo ao valor aduaneiro, haveria que se efetuar a segregação desses valores. (grifo nosso)**

Neste caso, a decisão também considerou que os valores pagos a título de *royalties* não estavam relacionados às mercadorias objeto de valoração - condição número 1.

Esta conclusão é possível a partir dos trechos destacados, onde o acórdão expressa que: (i) não houve a comprovação de conexão entre o pagamento de *royalties* para a empresa no exterior e as mercadorias importadas/valoradas; e (ii) os valores pagos a título de *royalties* deveriam ter sido segregados, tendo em vista que estavam relacionados ao valor da venda total de produtos, incluindo mercadorias que utilizaram o item importado/valorado como insumo e mercadorias que não o utilizaram.

c) Acórdãos nº 9303008.188, nº 9303008.189 e nº 9303008.190 - 3ª Turma³⁸:

Devem ser acrescido ao valor da transação os pagamentos feitos a título de *royalties* relacionados às mercadorias importadas e que se constituam em uma condição de venda, independentemente desses valores estarem também associados à outorga de outros direitos, desde que seja possível determinar sua segregação com base em dados objetivos e quantificáveis.

As decisões partiram dos seguintes pressuposto: (i) a constatação de que o pagamento estava relacionado às mercadorias importadas; (ii) o pagamento era uma condição para que a venda fosse realizada; e (iii) era possível quantificar esses valores de maneira objetiva, mesmo estando associados a outros direitos.

Cabe observar que a ementa em análise, afirma a existência da condição de venda, mas não a define em maiores detalhes, o que justifica expandir a pesquisa e reproduzir trecho do voto que trata especificamente da caracterização da condição de venda:

“Ora, é claro que, no bojo da transação conduzida pelas partes, o valor dos *royalties* e taxas estipulados nos contratos é uma condição para que as

³⁸ CARF. **RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR** nº 9303008.188 Relator: Andrada Marcio Canuto Natal. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

operações sejam praticadas nos termos em que pactuadas. Aliás, a própria Recorrente reconhece que, **acaso deixasse de pagar os *royalties*, haveria uma quebra contratual, com sérios prejuízos.**

Assim, não há como admitir a tese de que os *royalties* não eram uma condição de venda das mercadorias importadas. Aceitar essa leitura dos fatos seria o mesmo que dizer que o próprio valor pago pelas mercadorias também não era uma condição de venda. Afinal, no caso de inadimplência do importador, por certo também haveria uma ruptura bastante séria nas relações comerciais firmadas entre as partes. É claro que todos os termos e condições contratuais acertados são condições para realização do negócio da forma como foi avençado.” (grifo nosso)³⁹

Logo, a partir da análise do trecho acima, é possível verificar que a decisão considerou os pagamentos como condição de venda, na medida em que o seu inadimplemento implicaria a quebra contratual entre as partes.

d) Acórdão nº 3201004.170 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária⁴⁰:

De acordo com o artigo 8, item 1(c), do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 1355, de 1994 e artigo 12 Inciso II da IN SRF327/2003, na determinação do valor aduaneiro deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o valor de *royalties* ou direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, desde que tais *royalties* devam ser pagos, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias no país de importação e na medida em que não estejam incluídos em seu preço.

Nos termos da Solução Consulta no. 483 SRRF08/DISIT, são passíveis de tal acréscimo os *royalties* devidos e pagos pelo importador a empresa vinculada sediada no exterior, em virtude de contrato com essa celebrado, relativos ao uso de marca e direitos autorais, sobre produtos importados para serem comercializados no Brasil, ainda que estes produtos não sejam importados daquela empresa, titular dos referidos direitos, mas, sim de outra empresa do mesmo grupo econômico, portanto, também vinculada ao importador. Entende-se que, nessas circunstâncias, os *royalties* a serem pagos **constituem condição de venda das mercadorias, pois estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade de sua comercialização no País, não podendo esta ocorrer sem o pagamento daqueles direitos, sem os quais, por conseguinte, é também inviável sua importação com o objetivo de prática da mercancia.** (grifo nosso)

Neste caso, a ementa inicialmente reproduz as três condições definidas no artigo 8. 1, c. Já, em seu final, trata da caracterização da condição de venda, referindo-se a uma condição intrínseca e indissociavelmente ligada à possibilidade da

³⁹ *Ibidem*, p. 19.

⁴⁰ CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3201004.170. Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima Data de Publicação: 13/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

comercialização dos produtos, de maneira que não havendo o pagamento de *royalties*, torna-se inviável a importação das mercadorias.

e) Acórdão nº 3401005.078 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária⁴¹:

Os *royalties* pagos por licença de uso de marca, como condição de venda, devem ser acrescidos ao valor aduaneiro desde que **haja relação de pertinência entre o produto importado e o contrato de licença.**

As despesas de propaganda e publicidade devem ser adicionadas ao valor da transação desde que atendam aos requisitos do art. 11 da IN SRF 327/2003, mormente que tais dispêndios se configurem condição de venda e contrapartida para satisfação de parte do pagamento da mercadoria importada. **(grifo nosso)**

Esta decisão colegiada considerou que, no caso concreto, os valores pagos a título de *royalties* (frutos do contrato de licença) devem ser incluídos na base de cálculo do II, desde que haja pertinência entre estes e as mercadorias objeto de valoração - nos termos da condição número 1, explanada no tópico anterior.

f) Acórdão nº 3401004.483 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária⁴²:

Nos termos dos arts. 1º e 8º do Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, os *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais valores não estejam incluídos no preço praticado pelo exportador, **ainda que não seja ele o detentor das marcas e tampouco o seu beneficiário, mas licenciado, pelos seus titulares, para sua utilização nos produtos confeccionados. (grifo nosso)**

Neste caso, a ementa deixou claro que a inclusão dos *royalties* independe do fato do vendedor/exportador ser o detentor da marca ou seu beneficiário, mas desde que esteja licenciado para sua utilização.

⁴¹ CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3401005.078. Relator(a): MARA CRISTINA SIFUENTES. Data de publicação: 11/07/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

⁴² CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3401004.483. Relator(a): ROBSON JOSE BAYERL. Data de publicação: 04/05/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

Cabe observar que a ementa faz referência à existência da condição de venda, mas não a define em maiores detalhes, o que justifica, mais uma vez, expandir a pesquisa e reproduzir trecho do voto que trata especificamente desse assunto:

“Em síntese, a previsão de *royalties* pelo direito de uso de marca, entre licenciado e licenciador, **como requisito para consecução do ajuste firmado entre ambos** configura condição de venda das mercadorias importadas, ainda que produzidas por terceiros sob autorização do titular dos direitos, devendo os valores pagos a esse título serem acrescidos ao valor aduaneiro...”⁴³

Após a leitura, é possível verificar que a decisão considerou condição de venda, o fato de o pagamento pelos *royalties* ser um requisito para consecução do próprio ajuste (venda) entre as partes.

g) Acórdão nº 3402004.983 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária⁴⁴:

Na forma do art. 8º, § 1º, letra c do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas devem ser acrescidos os *royalties* e direitos de licença, pagos direta ou indiretamente, desde que como condição de venda das mercadorias e a elas relacionados.

Esta ementa se limita a reproduzir as três condições definidas no artigo 8. 1, c, não tecendo maiores comentários sobre o que caracterizaria condição de venda.

Logo, é conveniente expandir a pesquisa e reproduzir o trecho do voto que trata desse assunto:

Sendo assim, a caracterização da **condição de venda se dá pela análise das relações jurídicas estabelecidas entre as partes** (detentor da marca, importador, vendedor, fabricante) **para que se afira se existe algum elemento que implique** a seguinte questão: se os *royalties* não forem pagos, em tese, **a vontade do vendedor em realizar a transação comercial será afetada? (grifo nosso).**

Pois bem, das análises feitas, quer pelo agente fiscal (fls. 2869/2910) quer pelo decisum a quo (fls. 17715/17729), que não reproduzo por desnecessário, mas que as tomo como razões de decidir (nos termos do § 1º do art. 50 da Lei 9.784/99).^{45 46}

⁴³ *Ibidem*, p. 17.

⁴⁴ CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3402004.983**. Relator: Jorge Olmiro Lock Freire. Data de Publicação: 04/04/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 10.

⁴⁶ O referido acórdão é fruto de recurso voluntário interposto frente à decisão em primeira instância da 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, sendo

A partir da análise do voto vencedor, é possível perceber que a decisão considerou que a condição de venda deve ser aferida a partir da análise das relações jurídicas estabelecidas entre as partes, para que seja possível verificar se o não pagamento dos *royalties* pode interferir na vontade do vendedor em concretizar a venda.

Feita a análise das decisões do CARF, cabe agora avançar para o estudo das manifestações do Comitê de Valoração Aduaneira para, a partir destas, finalmente elaborar a proposta de interpretação do termo “condição de venda”.

6. AS OPINIÕES CONSULTIVAS DO COMITÊ DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

O AVA-GATT/94, em seu artigo 18⁴⁷, previu a criação de um Comitê de Valoração Aduaneira, composto de representantes de cada um de seus Membros, tendo como principal finalidade proporcionar a realização de consultas relacionadas ao sistema de valoração aduaneira. Atualmente, este órgão se encontra inserido na estrutura do Conselho de Comércio de Mercadorias, que, por sua vez, está subordinado diretamente ao Conselho geral da OMC⁴⁸.

Portanto, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMC é o órgão incumbido de receber consultas e elucidar situações concretas, por exemplo, os casos onde esteja presente a dúvida quanto a obrigação de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro. Essas manifestações do Comitê são denominadas opiniões consultivas.

Em que se pese o uso do termo “opinião consultiva”, cabe destacar a importância da observância dessas manifestações, sob pena de que sejam frustrados os objetivos de obtenção de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração

que o autor deste artigo foi o relator, proferindo a referida linha de argumentação, a qual foi incorporada pelo Conselheiro do CARF, e que inspirou a proposta de interpretação que será apresentada no capítulo 5.

⁴⁷ Artigo 18. Instituições. 1. Será criado, segundo este Acordo, um Comitê de Valoração Aduaneira (doravante denominado 'Comitê') composto de representantes de cada um dos Membros. O Comitê elegerá seu presidente e se reunirá normalmente uma vez por ano, ou de modo diferente conforme previsto em disposições pertinentes deste Acordo, com a finalidade de proporcionar aos Membros a oportunidade de consultarem sobre assuntos relacionados com a administração do sistema de valoração aduaneira por qualquer Membro, no que possam afetar o funcionamento deste acordo ou a consecução de seus objetivos, e para desempenhar outras funções que lhe sejam atribuídas pelos Membros. O Secretariado da OMC atuará como Secretariado do Comitê.

⁴⁸ ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMERCIO (OMS). Disponível em: <https://www.wto.org/spanish/thewto/s/whatis/s/tif/s/org2/s.htm> Acesso em 30 maio 2020.

de mercadorias - conforme previsto no GATT e ratificado no AVA-GATT/94 - dos quais o Brasil é signatário.

Além disso, as manifestações desse órgão têm sido internalizadas pela Receita Federal do Brasil, através da edição de sucessivas Instruções Normativas, não havendo dúvidas que estas também compõem a legislação tributária nacional, nos termos do art. 96 c/c art. 100, I, ambos do CTN.

Nesse contexto, atualmente está em vigor a Instrução Normativa SRF nº 318, de 04 de abril de 2003, que sucedeu a Instrução Normativa SRF nº 17, de 16 de fevereiro de 1998, trazendo notas explicativas, decisões, comentários, estudos, estudos de caso e opiniões.

Passando à análise das opiniões, vale a ressalva que estas foram emitidas de acordo com contextos específicos, logo, merecendo o devido cuidado em sua extrapolação para outros casos. Por este motivo, as publicações são introduzidas com a pergunta objeto da consulta, para depois ser apresentada a resposta, permitindo a correta contextualização das deliberações do Comitê.

Em que se pese essas observações, a especificidade de tais manifestações, todavia, não impede que seja extraída a linha de raciocínio que o comitê utiliza para interpretação do AVA-GATT/94. Logo, considerando-se os objetivos desse trabalho, serão analisadas as opiniões consultivas 4.1 a 4.13, na medida em que estas tratam justamente da inclusão dos *royalties* na base de cálculo do II, à luz do artigo 8. 1 c).

a) Opinião consultiva 4.1⁴⁹:

1. Quando uma máquina, fabricada segundo um processo patenteado, for vendida para exportação para o país de importação por um preço que não compreende o direito da patente, que o importador, segundo as instruções do vendedor, deva pagar a um terceiro, titular da patente, o royalty deve ser adicionado ao preço pago ou a pagar com base no disposto no Artigo 8.1 c) do Acordo.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

⁴⁹ BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 318, de 04 de abril de 2003. Divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15208&visao=anotado> Acesso 09 mar. 2020, p. 84.

2. O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o disposto no Artigo 8.1 c), posto que o pagamento do royalty pelo comprador está relacionado com as mercadorias objeto de valoração e constitui uma condição de venda dessas mercadorias.

Neste caso, o comitê entendeu que o fato do comprador pagar direitos de *royalties* em função das instruções do vendedor, mesmo este não sendo o detentor dos direitos, constitui uma condição de venda. Ou seja, para que o vendedor realize a transação comercial, este exige que sejam pagos os *royalties* para terceira pessoa detentora destes direitos.

Portanto, a cumulação da condição de beneficiário do pagamento dos *royalties* e vendedor não é determinante para que haja o acréscimo ao valor aduaneiro, na medida em que o comitê considerou que o vendedor, ao exigir que seja feito este pagamento, mesmo que para pessoa diversa, acabou por estabelecer uma condição para que a venda fosse realizada.

Sendo assim, o comitê utiliza a seguinte linha de raciocínio: se os *royalties* não fossem pagos, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial seria afetada, constituindo, assim, uma verdadeira condição para que a venda seja realizada.

b) Opinião consultiva 4.2⁵⁰:

1. Um importador adquire de um fabricante discos fonográficos que contêm obra musical. Segundo as leis do país de importação, o importador, quando revende os discos, deve pagar um royalty de 3% do preço de venda a uma terceira parte, o autor da composição musical, detentor do direito autoral. Nenhuma parte do royalty reverte direta ou indiretamente ao fabricante, nem se lhe transfere como consequência de uma obrigação derivada do contrato de venda. O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar?

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro; o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, mas decorre de uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito autoral, quando os discos forem vendidos no país de importação.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 85.

Na opinião acima, o comitê entendeu que pelo fato de o comprador/importador pagar *royalties* para uma pessoa diversa do fabricante, em função de uma obrigação legal e não por exigência do vendedor, tal pagamento não se caracteriza como uma condicionante para que a venda ocorra.

Podemos notar que o órgão da OMC se utiliza do mesmo raciocínio da opinião 4.1, pois considerou que em virtude do pagamento se dar em função de uma obrigação legal (inerente ao comprador/importador), se os *royalties* não fossem pagos, não necessariamente seria afetada a vontade do vendedor em concluir a transação comercial, pois não foi este que estipulou o pagamento. Em outras palavras, o pagamento desses *royalties* não seriam uma condição para que a venda ocorresse.

c) Opinião consultiva 4.3⁵¹:

1. O importador I adquire o direito de utilizar um processo patenteado para a fabricação de determinados produtos e concorda em pagar um royalty ao titular da patente H em função do número de artigos produzidos com a exploração desse processo. Em um contrato separado, I concebe e compra de um fabricante estrangeiro E uma máquina idealizada especialmente para utilizar o processo patenteado. O royalty pelo processo patenteado faz parte do preço pago ou a pagar pela máquina importada?

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. Embora o royalty em questão seja pago por um processo inseparável da máquina e cuja exploração constitui a única função desta, o royalty não faz parte do valor aduaneiro, posto que o seu pagamento não constitui uma condição de venda da máquina para sua exportação para o país importação.

Neste caso, houve o entendimento que o pagamento de *royalties* não era uma exigência do vendedor da máquina, mesmo considerando que esta tivesse sido desenvolvida especificamente para executar o processo patenteado.

Explicando melhor - mesmo que o pagamento dos *royalties* estivesse correlacionado ao propósito da mercadoria importada, não era o vendedor quem exigia o pagamento dos *royalties* para si ou outrem. Portanto, este pagamento não era uma condição para que a venda fosse realizada, de maneira que, se os *royalties* não fossem pagos, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial não seria afetada.

⁵¹ *Ibidem*, p. 86.

d) Opinião consultiva 4.4⁵²:

1. Um concentrado patenteado é adquirido pelo importador I do fabricante M que também é o detentor da patente; o concentrado importado é simplesmente diluído em água corrente e envasado para consumo antes de ser vendido no país de importação. Além do preço das mercadorias, o adquirente deve pagar ao fabricante M, como condição da venda, um royalty pelo direito de incorporar ou utilizar o concentrado patenteado em produtos destinados à revenda. O montante do royalty é calculado em função do preço de venda dos produtos acabados.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O royalty é um pagamento relacionado com as mercadorias importadas que o comprador tem que pagar como condição de venda dessas mercadorias e, por conseguinte, deve ser incluído no preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o disposto no Artigo 8.1 c). Esta opinião refere-se ao royalty pago pela patente incorporada às mercadorias importadas e não se aplica a situações diferentes.

Neste caso, de maneira mais direta, é possível verificar que é o vendedor quem exige o pagamento dos *royalties* e, caso estes não fossem pagos, sua vontade em concluir a transação comercial seria afetada. Logo, os *royalties* devem ser acrescidos, pois constituem uma verdadeira condição de venda.

e) Opinião consultiva 4.5⁵³:

1. O fabricante estrangeiro M é proprietário de uma marca registrada protegida no país de importação. O importador I fabrica e vende seis tipos de cosméticos sob a marca registrada de M. I deve pagar a M um royalty que representa 5 % de seu volume de venda anual bruto relativo de cosméticos com a referida marca. Todos os cosméticos são fabricados segundo a fórmula de M, a base de ingredientes obtidos no país de importação, com exceção de um para o qual M vende, normalmente, os ingredientes essenciais. Que tratamento deve ser aplicado ao royalty, tendo em conta os ingredientes importados?

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O royalty deve ser pago a M independentemente de I utilizar os ingredientes de M ou de fornecedores locais; portanto, o royalty não constitui

⁵² *Ibidem*, p. 87.

⁵³ *Ibidem*, p. 88.

uma condição de venda das mercadorias e, para fins de valoração, não pode ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o Artigo 8.1 c).

Na opinião acima, o comitê entendeu que o fato de o comprador/importador pagar *royalties* para todos os produtos fabricados - independentemente de terem sido os ingredientes comprados do vendedor ou terceiro, de origem nacional ou importada - implica que a contraprestação é feita de forma autônoma em relação às eventuais importações. Logo, o pagamento dos *royalties* não seria uma condição de venda na importação, pois este ocorreria de qualquer forma.

Esta opinião traz uma perspectiva em que o Comitê descaracteriza a condição de venda, não em função da possibilidade de interferência na vontade do vendedor, mas sim, por verificar que o pagamento aconteceria em qualquer situação, de maneira independente à realização da importação a ser valorada.

Portanto, não teria sido cumprido um dos três requisitos definidos no art. 8. 1, c, no caso, a exigência que os valores pagos a título de *royalties* devem estar diretamente relacionados às mercadorias objeto de valoração.

f) Opinião consultiva 4.6⁵⁴:

1. Um importador efetua duas compras distintas de um concentrado do fabricante estrangeiro M, que é proprietário de uma marca registrada sob a qual, ou sem ela, segundo as condições da venda para a importação, o concentrado pode ser vendido após sua diluição. O royalty pela utilização da marca registrada é pago em função das unidades vendidas. O concentrado importado é diluído simplesmente em água comum e envasado para consumo antes da sua venda. Após a primeira compra, o concentrado é diluído e revendido sem a marca registrada e sem que se deva pagar um royalty. No segundo caso, o concentrado, após a sua diluição, é revendido sob a marca registrada, devendo ser pago um royalty, como condição de venda para a importação.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. Posto que as mercadorias da primeira compra são revendidas sem a marca registrada e sem o pagamento de royalty, não procede realizar qualquer adição. No segundo caso, o royalty exigido por M deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 89.

Na situação acima, de forma direta, é possível verificar que em não havendo pagamento de *royalties*, não há o que ser acrescido ao valor aduaneiro. Por outro lado, nos casos em que há o pagamento dos *royalties*, é possível verificar que estes constituem uma verdadeira condição de venda, na medida em que é o vendedor quem exige a contraprestação, logo, caso estes não fossem pagos, sua vontade em concluir a transação comercial seria afetada.

g) Opinião consultiva 4.7⁵⁵:

1. Um acordo é concluído entre uma gravadora de discos R e o artista A, ambos estabelecidos no país de exportação X. Em conformidade com esse acordo, A deve receber um pagamento a título de royalty relativamente a cada disco vendido no varejo como remuneração da cessão dos direitos de reprodução, comercialização e distribuição de A em nível internacional. R conclui subsequentemente um acordo de venda e distribuição com o importador I, mediante o qual se compromete a fornecer-lhe discos que reproduzem uma apresentação do artista A, para revenda no país de importação. Nos termos desse acordo, R renuncia aos direitos de comercialização e distribuição em favor de I, de quem exige, em troca, um pagamento de royalty de 10 % sobre o preço de venda a varejo relativo a cada disco adquirido e importado no país de importação. I paga os 10 % a R.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda posto que I deve pagar essa quantia como uma consequência do contrato de distribuição e venda concluído com R. A fim de proteger seus interesses comerciais, R não teria vendido seus discos a I se este não tivesse aceito essa cláusula. O pagamento relaciona-se com as mercadorias objeto de valoração, uma vez que é efetuado em razão do direito de comercializar e distribuir as mercadorias importadas em particular e o montante do royalty varia em função do preço de venda efetivo de um determinado disco. O fato de R ser obrigado a pagar, em troca, um royalty a A, em decorrência das vendas mundiais das apresentações deste, não tem qualquer relação com o contrato entre R e I. Este efetua o pagamento diretamente ao vendedor, não sendo do seu interesse o modo como R aloca as suas receitas brutas. O pagamento do royalty de 10 % deve então ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Na opinião acima, o comitê, de maneira didática, explica e se utiliza de forma expressa da premissa que se os *royalties* não fossem pagos, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial seria afetada, tendo em vista o prejuízo aos seus próprios interesses. Logo, tal pagamento constitui uma verdadeira condição de venda.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 90.

h) Opinião consultiva 4.8⁵⁶:

1. O importador I conclui com o detentor da licença L, estabelecido no país X, um contrato de licença/royalty segundo o qual I aceita pagar a L uma quantia fixa, a título de royalty, relativa a cada par de sapatos, importado para o país de importação, que apresente a marca registrada de L. O titular da licença L fornece trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada. O importador I conclui outro contrato com o fabricante M do país X para a compra de sapatos que apresentem a marca registrada de L afixada nos sapatos por M, entregando a este os trabalhos de arte e de design fornecidos por L. O fabricante M não está licenciado por L. Este contrato de venda não contém qualquer referência a pagamento de royalty. Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O importador é obrigado a pagar um royalty para a obtenção do direito de uso da marca registrada. Esta obrigação resulta de um contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias são adquiridas de um fornecedor consoante outro contrato e o pagamento do royalty não é uma condição de venda destas mercadorias. Portanto, o pagamento do royalty, neste caso, não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar. A questão de saber se o fornecimento dos trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada seria qualificado como tributável, segundo as disposições do Artigo 8.1 b), deve ser examinada em separado.

Nesta hipótese, o comitê entendeu que o fato de um comprador/importador pagar *royalties* para uma pessoa diversa do fabricante, em função de um contrato estranho à venda, não constitui uma condição de venda.

Novamente, mantendo a mesma linha de raciocínio das opiniões anteriores, o comitê considera que se os contratos são distintos e não há vinculação entre as partes, o pagamento ou não dos *royalties* não afetaria, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial, portanto, não constituindo uma condição de venda.

i) Opinião consultiva 4.9⁵⁷:

1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as "preparações licenciadas". Essas preparações licenciadas, que contém

⁵⁶ *Ibidem*, p. 91.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 92.

cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas.

O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação.

Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um *royalty* da ordem de 8 % sobre as primeiras 2 milhões de unidades monetárias (u.m.) de vendas líquidas das preparações licenciadas realizadas em um ano civil, e 9 % sobre as subseqüentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um *royalty* mínimo de 100.000 u.m. por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo *royalty* mínimo seria reduzido em 25 % ou, em alguns casos, em 50 %. Os *royalties* calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições.

Enfim, os *royalties* baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subseqüentes ao término de cada trimestre do ano civil.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O *royalty* remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração.

O pagamento do *royalty* não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, porém uma condição para fabricar e vender as preparações licenciadas no país de importação. Em consequência, não há que acrescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Na opinião acima, o comitê entendeu que pelo fato de o produto importado ser uma mercadoria comum não patenteada, não haveria, nesta operação, o pagamento relativo a direito autoral, marca, patente, etc. Logo, o pagamento dos *royalties* não estaria vinculado ao produto importado, não constituindo uma condição de venda da importação em questão.

j) Opinião consultiva 4.10⁵⁸:

1. Um importador estabelecido no país P adquire artigos de vestuário do fabricante M estabelecido no país X. M é também titular de uma marca registrada relacionada a determinados personagens de histórias em quadrinhos. De acordo com as disposições do contrato de licença concluído

⁵⁸ *Ibidem*, p. 93.

entre I e M, este produzirá os artigos de vestuário unicamente para I e afixará os personagens de histórias em quadrinhos e a marca registrada antes da importação e I revenderá esses artigos no país P. Em troca disso, I aceita pagar a M, além do preço das vestimentas, um direito de licença calculado mediante a aplicação de um percentual sobre o preço de venda líquido das vestimentas em que forem apostos os personagens de histórias em quadrinhos e a marca registrada.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O pagamento do direito de licença para a revenda dos artigos de vestuário importados, que contenham material objeto de marca registrada, constitui uma condição da venda e guarda relação com as mercadorias importadas. As mercadorias importadas não podem ser vendidas, nem revendidas sem os personagens de histórias em quadrinhos e a marca registrada. Portanto, esse pagamento deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Esta opinião consultiva aborda o exemplo clássico de pagamento de *royalties* como condição de venda, pois o fabricante e detentor de licença são a mesma pessoa. Neste caso, o vendedor (e detentor da marca) não venderia as mercadorias aceitando o próprio prejuízo em relação aos *royalties*.

Portanto, o comitê mantém o mesmo entendimento, qual seja, o pagamento ou não dos *royalties*, em tese, afetaria a vontade do vendedor em concluir a transação comercial, sendo assim, o pagamento de *royalties* figura como uma condição de venda.

k) Opinião consultiva 4.11⁵⁹:

1. O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de

⁵⁹ *Ibidem*, p. 94.

venda, uma vez que I é obrigado a pagar o *royalty* à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada sem o pagamento do *royalty*. A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Nesta hipótese, o comitê entendeu que, apesar do pagamento dos *royalties* se dar em função de contrato diverso ao de venda, a existência de vínculo entre as partes é relevante, e acaba por determinar o acréscimo ao valor da transação.

Explicando melhor, a vinculação entre as partes daria condições, para que, mesmo indiretamente, o detentor da licença pudesse impedir a venda, sob pena de ter o seu direito ao recebimento dos *royalties* frustrado. Ou seja, o pagamento ou não dos *royalties* afetaria, em tese, a vontade do vendedor (mesmo que indiretamente) em concluir a transação comercial, sendo por isso caracterizada a condição de venda.

I) Opinião consultiva 4.12⁶⁰:

1. O importador I e o vendedor S firmam um contrato de venda que prevê o fornecimento de um equipamento para moagem. Esse equipamento deve ser incorporado a uma cadeia contínua de barras de cobre existente no país de importação. O equipamento de moagem incorpora uma tecnologia que envolve um processo patenteado que deve desempenhar. Além do preço do equipamento, o importador deve pagar 15 milhões de unidades monetárias, a título de direito de licença, correspondente ao uso do processo patenteado. O importador efetua os pagamentos relativos ao equipamento e ao direito de licença para o vendedor S, que remete a totalidade deste ao seu titular.

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. O direito de licença refere-se a uma tecnologia incorporada ao equipamento de moagem para permitir o desempenho do processo patenteado. O equipamento de moagem foi adquirido especificamente para executar o processo de produção patenteado. Assim, dado que o processo, em razão do qual é pago o direito de licença de 15 milhões de unidades monetárias, guarda relação com as mercadorias objeto de valoração e constitui uma condição da venda, deve o mesmo ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo equipamento de moagem importado.

Apesar da similaridade com o caso apresentado na opinião 4.3, o comitê decidiu de maneira diversa, na medida em que o pagamento de *royalties* era uma

⁶⁰ *Ibidem*, p. 95.

exigência do próprio vendedor da máquina, independentemente de, ao final, estes valores serem destinados a um terceiro detentor da patente.

Portanto, este pagamento era uma condição para que a venda fosse realizada, de maneira que, se os *royalties* não fossem pagos, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial seria afetada.

m) Opinião consultiva 4.13⁶¹:

1. O importador I adquire sacolas esportivas do fabricante estrangeiro M, assim como de outros fornecedores. O importador I, o fabricante M e os outros fornecedores não são vinculados. Por outro lado, o importador I é vinculado à firma C que detém o direito de uma marca registrada. Segundo os termos de um contrato entre I e C, este transfere àquele o direito de uso da marca registrada contra um pagamento a título de royalty. O importador I fornece ao fabricante M e aos outros fornecedores etiquetas que contêm a marca registrada e são afixadas nas sacolas esportivas antes da importação. O royalty guarda relação com as mercadorias objeto de valoração? O pagamento efetuado por I a C deve ser considerado como uma condição da venda entre M e I e entre I e os outros fornecedores?

Com relação a esse questionamento, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

2. Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c).

Nesta hipótese, o comitê entendeu que pelo fato do contrato ser independente e de não haver vinculação entre o fabricante e o importador, o pagamento de *royalties* não constitui uma condição de venda.

Novamente, mantendo a mesma linha de raciocínio das opiniões anteriores, o comitê considera que se os contratos são distintos e não há vinculação entre o fabricante e o importador, o pagamento ou não dos *royalties* não afetaria, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial, portanto, não constituindo uma condição de venda. Note-se que o fato de haver a vinculação entre o detentor da

⁶¹ *Ibidem*, p. 96.

marca e o importador não afeta a vontade do fabricante realizar a venda, pois este não possui vínculo com aqueles.

Feita a devida análise das manifestações do Comitê de Valoração Aduaneira, é possível identificar o uso de dois parâmetros determinantes para as situações-problema apresentadas: (1) se o pagamento de royalties estaria vinculado ao produto valorado - opiniões 4.5 e 4.9 - e (2) se a ausência do pagamento afetaria a vontade do vendedor em concluir a operação comercial – opiniões 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.6, 4.7, 4.8, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13.

Para facilitar este entendimento, as opiniões foram sintetizadas da seguinte forma:

QUADRO 3 – SÍNTESE DAS OPINIÕES CONSULTIVAS 41.1 - 4.13

| OPINIÃO | SITUAÇÃO-PROBLEMA | PREMISSA | INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO II? |
|---------|--|---|------------------------------------|
| 4.1 | O pagamento dos royalties é feito à terceira pessoa (detentora dos direitos) diversa do vendedor, mas, por exigência do próprio vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.2 | Lei determina o pagamento dos royalties à terceira pessoa (detentora dos direitos), portanto, o pagamento não é exigência do vendedor | a ausência do pagamento não afeta a vontade do vendedor | não |
| 4.3 | Existe a obrigação contratual de pagamento dos royalties à terceira pessoa (detentora dos direitos), mas o pagamento não é exigência do vendedor | a ausência do pagamento não afeta a vontade do vendedor | não |
| 4.4 | Existe a obrigação contratual de pagamento dos royalties ao próprio vendedor, logo, o pagamento é exigência do vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.5 | O pagamento dos royalties não está diretamente relacionado aos produtos valorados | não atende a exigência de o pagamento estar vinculado ao produto valorado | não |
| 4.6 | Existe a obrigação contratual de pagamento dos royalties ao próprio vendedor, logo, o pagamento é exigência do vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.7 | O pagamento dos royalties é de interesse do vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.8 | O comprador/importador paga royalties para uma pessoa diversa do fabricante, em função de um contrato estranho à venda e não há vínculo entre os três | a ausência do pagamento não afeta a vontade do vendedor | não |
| 4.9 | O pagamento dos royalties não está diretamente relacionado aos produtos valorados | não atende a exigência de o pagamento estar vinculado ao produto valorado | não |
| 4.10 | Existe a obrigação contratual de pagamento dos royalties ao próprio vendedor, logo, o pagamento é exigência do vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.11 | O comprador/importador paga royalties para uma pessoa diversa do fabricante, em função de um contrato estranho à venda, contudo há vínculo entre os três | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.12 | Existe a obrigação contratual de pagamento dos royalties à terceira pessoa (detentora dos direitos), e o pagamento é exigência do vendedor | a ausência do pagamento afeta a vontade do vendedor | sim |
| 4.13 | O comprador/importador paga royalties para uma pessoa diversa do fabricante, em função de um contrato estranho à venda e não há vínculo entre eles | a ausência do pagamento não afeta a vontade do vendedor | não |

FONTE: O autor (2020).

Portanto, a partir do quadro acima, fica mais clara a importância de se analisar a possibilidade de o pagamento influenciar ou não a decisão do vendedor, sendo este o grande ponto de interesse deste trabalho, na medida em que permite verificar o real significado da expressão “condição de venda”.

Em outras palavras, a partir da análise das opiniões consultivas, é possível verificar que a caracterização da condição de venda não se dá através de uma fórmula fechada, mas sim, pela análise das relações jurídicas estabelecidas entre as partes - detentor da marca, importador, vendedor, fabricante.

Portanto, se, no caso concreto, a forma geral como a transação foi configurada permite inferir que, em caso de não pagamento dos *royalties*, em tese, a vontade do vendedor em realizar a transação comercial será afetada - nesta situação - o pagamento desses direitos é uma condição para que a venda seja concretizada.

Além disso, também é possível fazer as seguintes afirmações: (i) o fato de o pagamento dos *royalties* ser feito à terceira pessoa não impede a sua caracterização como uma condição de venda, desde que o não pagamento desses direitos afete a vontade do vendedor - conforme se extrai das opiniões 4.1, 4.2, 4.3 e 4.12 - e (ii) o fato de o pagamento dos *royalties* ser feito com base em contrato diverso não impede a sua caracterização como uma condição de venda, desde que o não pagamento desses direitos afete a vontade do vendedor - conforme se extrai das opiniões 4.8, 4.11 e 4.13.

A partir dessas constatações, no próximo tópico, será possível concluir este artigo, aferindo os requisitos necessários e suficientes para que os *royalties* sejam incluídos na base de cálculo do II.

7. CONCLUSÃO

O presente trabalho se propôs a trazer uma maior clareza à hipótese de inclusão de valores pagos a título de *royalties* na base de cálculo do Imposto sobre Importação. Para tanto, inicialmente houve uma breve síntese da regra-matriz de incidência para contextualizar todos os critérios pertinentes à hipótese de incidência tributária e o seu consequente.

Em um segundo momento, foi realizado o estudo da legislação correlata, em especial o AVA-GATT/94, de maneira a ser possível aprofundar a análise do critério

quantitativo do Imposto sobre Importação, bem como, travar o primeiro contato com a possibilidade de inclusão dos *royalties* na base de cálculo do II.

Após, foi apresentada uma análise empírica, por amostragem, dos posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acerca do tema *royalties*, no intuito de contextualizar o leitor com as últimas decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Como penúltima parte deste trabalho, foram analisados 13 pronunciamentos do Comitê de Valoração Aduaneira, de maneira a permitir a extração do real conteúdo da expressão “condição de venda”. No caso, o comitê analisa as relações estabelecidas entre as partes envolvidas para, a partir de então, aplicar a seguinte premissa: a condição de venda se caracteriza quando é possível inferir que: caso não ocorra o pagamento dos *royalties*, a vontade do vendedor em realizar a transação comercial será afetada.

Logo, detalhes específicos das operações, por exemplo, celebração da venda e pagamento dos *royalties* em contratos distintos, por si só, não permitem afirmar se o pagamento está caracterizado ou não como uma condição de venda.

Sendo assim, a partir dessas opiniões consultivas, é possível inferir que o dispositivo constante na letra “c” do art. 8. 1 do AVA-GATT/94 traz as seguintes regras: (i) os valores pagos a título de *royalties* devem estar diretamente relacionados às mercadorias objeto de valoração, de maneira que estes possam ser quantificados e individualizados; (ii) os valores de *royalties* não podem estar previamente incluídos no preço pago ou a pagar; e (iii) o comprador deve ter que pagá-los, direta ou indiretamente, como uma condição de venda, sendo esta entendida como uma exigência que, se não adimplida, em tese, influenciará negativamente a decisão do vendedor em concretizar a transação comercial.

Portanto, conclui-se que a certeza sobre o dever de inclusão dos *royalties*, na base de cálculo do Imposto sobre Importação, somente virá com o atendimento cumulativo dessas três condições.

Desta forma, o autor procurou apresentar o problema, expondo a sua essência, na expectativa de que os conhecimentos aqui sintetizados possam ser úteis à comunidade jurídica e agentes intervenientes do comércio internacional. Contudo, o referido trabalho não exaure o tema, sendo oportuna a continuidade desta pesquisa, em momento futuro, para que seja possível aumentar a segurança jurídica nas operações de importação que envolvam o pagamento de *royalties*.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BECKER, A. **A. Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 318, de 04 de abril de 2003**. Divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA). Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15208&visao=a_notado Acesso 09 mar. 2020.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos-carf/>. Acesso em 30 maio 2020.

CARF. **RECURSO OFÍCIO nº 10314.723184/2017-56**. Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes. Data de Publicação: 24/06/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 10314.720987/2016-78**. Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes. Data de Publicação: 24/06/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO DE OFÍCIO nº 3402006.335**. Relatora: Thais de Laurentiis Galkowicz Data de Publicação: 27/03/2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR nº 9303008.188** Relator: Andrada Marcio Canuto Natal. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3201004.170**. Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima Data de Publicação: 13/11/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3401005.078**. Relator(a): MARA CRISTINA SIFUENTES. Data de publicação: 11/07/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3401004.483**. Relator(a): ROBSON JOSE BAYERL. Data de publicação: 04/05/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

CARF. **RECURSO VOLUNTÁRIO nº 3402004.983**. Relator: Jorge Olmiro Lock Freire. Data de Publicação: 04/04/2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 09 mar. 2020.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLONI, A. P. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

HILÚ NETO, M. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MARCONDES, R. M. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC). Disponível em: <https://www.wto.org/spanish/thewto/s/whatis/s/tif/s/org2/s.htm>. Acesso em 09 mar. 2020.

TREVISAN, R. **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 280f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=92998. Acesso em 25 maio 2020.

TREVISAN, R. VALLE, M. D. T. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, José Roberto (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019.

TREVISAN, R. VALLE, M. D. T. A O Consequente Normativo do Imposto de Importação. In: _____. VIEIRA, José Roberto (coord.). **Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2019.

VIEIRA, J. R. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.